Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-5540/2013

Urteil vom 6. Januar 2014

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

1. **A.**_____**,** …,
2. **X.**_____ **Corporation,** …,
beide vertreten durch …
Beschwerdeführende,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI, Amtshilfe USA,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-USA).

Sachverhalt:

A.
Am 17. April 2013 richtete die Steuerbehörde der Vereinigten Staaten von Amerika (USA; Internal Revenue Service in Washington [IRS]) ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Der IRS stützte sich dabei insbesondere auf Art. 26 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61; DBA-USA 96). Das Gesuch betrifft US-Steuerzahler, die Domizilgesellschaften gründeten, welche gewisse, im Gesuch näher bezeichnete Konten bei der Julius Bär Gruppe, ihren Niederlassungen und Tochtergesellschaften (nachfolgend: Julius Bär) hielten.

B.
Am 30. April 2013 forderte die ESTV die Julius Bär schriftlich auf, die vom IRS verlangten Unterlagen jeweils samt einer unterzeichneten «Certification of Business Records» einzureichen.

Zugleich ersuchte die ESTV die Julius Bär, die betroffenen Personen aufzufordern, in der Schweiz eine zur Zustellung bevollmächtigte Person zu bezeichnen.

C.
Am 2. Juli 2013 erschien im Bundesblatt eine Mitteilung der ESTV über das Amtshilfeverfahren (Mitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] über das Amtshilfeverfahren des Internal Revenue Service [IRS] der Vereinigten Staaten von Amerika vom 17. April 2013 betreffend Bank Julius Baer & Co. Ltd Kundenverhältnisse, BBl 2013 4850 ff.). Darin informierte die ESTV über das Amtshilfegesuch. Sie wies auf die Möglichkeit einer vereinfachten Ausführung des Verfahrens hin. Ausserdem erklärte sie, dass sie die Schlussverfügung einem von ihr bezeichneten, in der Publikation genannten Zustellungsbevollmächtigten – Zaehringen Anwälte in Bern – zustelle, wenn eine betroffene Person innert der Frist von 20 Tagen keinen solchen bezeichnet haben sollte. Im Weiteren führte sie die vom IRS im Amtshilfegesuch genannten Auswahlkriterien auf:

> « The identifying characteristics are as follows:
> – The account is held by a domiciliary company (a «DC account») with a U.S. beneficial owner;
> – The account includes U.S. securities;

– The account had, at any point in time during the tax period defined in the request, an aggregate balance in excess of US $ 50,000;
– Julius Baer has no record of the timely filing of accurate Forms 1099 naming the account's U.S. beneficial owners and reporting to the IRS all payments made to such U.S. beneficial owners;
– A contradiction between Form A and Form W-8BEN exists (or other equivalent documentary evidence), or a Form W-8 or W-9 is not associated with the account; and
– There is evidence that the U.S. beneficial owner exercised control over the account in violation of corporate governance, for instance by giving investment instructions to the bank regarding the DC account without being an authorized officer, trustee, or director of the DC or without the express written authorization of the DC, or by withdrawing funds from the DC account for personal use.»

D.
In ihrer Schlussverfügung vom 23. August 2013 gelangte die ESTV zum Ergebnis, A._____ sei an der X._____ Corporation wirtschaftlich berechtigt und in seinem Fall seien sämtliche Voraussetzungen erfüllt, um dem IRS Amtshilfe zu leisten und die Unterlagen zu edieren.

Da weder A._____ noch die X._____ Corporation innert Frist einen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet hatten, wurde die Schlussverfügung der ESTV vom 23. August 2013 gleichentags an die von der ESTV bezeichneten Zustellungsbevollmächtigten zugestellt.

E.
Ebenfalls am gleichen Tag sandten die Zustellungsbevollmächtigten die Schlussverfügung an den Wohnsitz von A._____, wo sie am 2. September 2013 einging.

F.
Mit Eingabe vom 1. Oktober 2013 liessen A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer 1) und die X._____ Corporation (nachfolgend: Beschwerdeführerin 2; zusammen: Beschwerdeführende) gegen die genannte Schlussverfügung der ESTV beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und insbesondere beantragen, die Schlussverfügung der ESTV vom 23. August 2013 sei nichtig zu erklären und die Sache zur Durchführung eines erstinstanzlichen Verfahrens an die Vorinstanz zurückzuweisen, eventualiter sei sie aufzuheben (bzw. nichtig zu erklären) und die Amts- und Rechtshilfe zu verweigern – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

G.
Am 3. Oktober 2013 forderte das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerdeführenden unter anderem auf, nachzuweisen, dass die Beschwerde rechtzeitig erfolgt sei.

H.
Nachdem die Beschwerdeführenden mit Eingabe vom 17. Oktober 2013 zu dieser Frage Stellung genommen und beantragt hatten, es sei festzustellen, dass die Beschwerde vom 1. Oktober 2013 rechtzeitig erfolgt sei, eventualiter sei die Beschwerdefrist wiederherzustellen, stellte das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerdeschrift sowie die Stellungnahme der Beschwerdeführenden der ESTV zu und forderte Letztere zur Vernehmlassung auf, wobei sie sich insbesondere auch zur Frage der Rechtzeitigkeit der Beschwerde äussern solle.

I.
In ihrer Vernehmlassung vom 12. November 2013 beantragt die ESTV, auf die Beschwerde nicht einzutreten, eventualiter diese abzuweisen.

J.
Am 22. November 2013 reichten die Beschwerdeführenden unaufgefordert eine als Replik bezeichnete Stellungnahme ein. Darin halten sie an ihren Anträgen fest und beantragen zusätzlich die Anordnung eines «unabhängigen richterlichen Gutachtens» zur Frage, was «Blocked due to stock transfer» bedeute.

K.
Die ESTV liess sich ein weiteres Mal mit Eingabe vom 9. Dezember 2013, die Beschwerdeführenden mit einer solchen vom 18. Dezember 2013 vernehmen.

Auf die Ausführungen der Parteien wird – soweit sie entscheidrelevant sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfegesuch des IRS gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 DBA-USA 96 zugrunde. Das Gesuch wurde nach dem 1. Februar 2013 eingereicht. Das Verfahren richtet sich daher nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG, SR 672.5; Art. 1 Abs. 1 StAhiG und Art. 24 StAhiG e contrario).

1.2 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört damit auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5465/2013 vom 25. November 2013, A-5285/2013 und A-5289/2013 vom 13. November 2013). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben. Die Beschwerdeführenden erfüllen die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG (vgl. BGE 139 II 404 E. 2.1.3 und 2.3).

1.3 Nach Art. 19 Abs. 1 StAhiG ist jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden. Demzufolge ist das Bundesverwaltungsgericht befugt, die Rechtmässigkeit der der Schlussverfügung vorangehenden Verfügungen, insbesondere auch der von der ESTV im Bundesblatt publizierten Mitteilung vom 2. Juli 2013 (Sachverhalt Bst. C.), zu überprüfen.

1.4 Die Beschwerde erweist sich zudem als formgerecht (Art. 52 Abs. 1 VwVG).

1.5 Schliesslich ist bezüglich der Prozessvoraussetzungen zu klären, ob die Beschwerde innert der Beschwerdefrist von dreissig Tagen (Art. 50 Abs. 1 VwVG) nach Eröffnung der Verfügung eingereicht wurde. Die Einhaltung einer Beschwerdefrist hängt davon ab, ob und, wenn ja, wann die Schlussverfügung vom 23. August 2013 den Beschwerdeführenden

rechtsgenügend eröffnet worden ist, worauf in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen wird (E. 2 und 3). Wird die Beschwerdefrist nicht eingehalten, tritt das Gericht auf die Beschwerde nicht ein (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl., Basel 2013, Rz. 2.131).

1.6 Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54 mit Hinweisen). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

2.

Die Antwort auf die Frage der Rechtzeitigkeit der Beschwerde verlangt im vorliegenden Fall nach einer Auseinandersetzung mit den nachfolgenden Themen: Wie werden Verfügungen den Parteien zugestellt, insbesondere wenn die Partei im Ausland wohnt, sowie in Verfahren der Amtshilfe in Steuersachen (E. 2.1)? Was ist die Rechtsfolge, wenn eine Verfügung fehlerhaft ist (E. 2.2)? Was ist die Folge einer rechtmässigen Publikation (E. 2.3)? Was bedeutet Ersatzvornahme und welches sind deren Voraussetzungen (E. 2.4)? Unter welchen Voraussetzungen kann eine Frist wieder hergestellt werden (E. 2.5)? Was besagt das Gebot der Verhältnismässigkeit (E. 2.6)?

2.1

2.1.1 Die Behörde eröffnet Verfügungen den Parteien schriftlich (Art. 34 Abs. 1 VwVG). Neben der schriftlichen Eröffnung an die Verfahrenspartei selber kennt das VwVG auch die Eröffnung durch Zustellung an eine zur Zustellung bevollmächtigte Person, denn jede Partei kann sich, wenn sie nicht persönlich zu handeln hat, vertreten lassen (Art. 11 Abs. 1 VwVG). Gemäss Art. 11 Abs. 3 VwVG macht die Behörde ihre Mitteilungen an den Vertreter, solange die Partei die Vollmacht nicht widerruft. Das Verhältnis zwischen dem Rechtsvertreter und dem Vertretenen beruht auf Auftrags-

recht (VERA MARANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum VwVG, Zürich/Basel/Genf 2009 [nachfolgend: Praxiskommentar], Art. 11 N. 4). Wer eine Partei vertritt, ist unmittelbarer Vertreter im Sinn von Art. 32 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220). Seine Prozesshandlungen und Unterlassungen wirken für und gegen die vertretene Partei als deren eigene (MARANTELLI-SONANINI/HUBER, a.a.O., Art. 11 N. 17). Der Verkehr zwischen der Behörde und der Partei läuft über den Vertreter der Letzteren. Die Zustellung lediglich an den tatsächlichen Verfügungsadressaten und nicht an den Vertreter gilt gar als mangelhafte Eröffnung (RES NYFFENEGGER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008 [nachfolgend: VwVG-Kommentar], Art. 11 N. 23 f.; MARANTELLI-SONANINI/HUBER, a.a.O., Art. 11 N. 29 f.). Aus alledem folgt, dass, wenn die Behörde Akten oder Verfügungen an den Vertreter zustellt, sich der Vertretene diese Zustellung entgegenhalten lassen muss.

2.1.2 Für Parteien, die im Ausland wohnen, bestimmt Art. 11*b* Abs. 1 VwVG, dass sie in der Schweiz ein Zustellungsdomizil zu bezeichnen haben, es sei denn, das Völkerrecht gestatte der Behörde, Mitteilungen im betreffenden Staat durch die Post zuzustellen.

Grundsätzlich gilt die Zustellung von Verwaltungsakten ins Ausland als völkerrechtswidrig, es sei denn, die Zulässigkeit ergäbe sich ihrerseits aus einer Rechtsquelle des Völkerrechts (aus Staatsverträgen oder aus Gewohnheitsrecht; vgl. dazu Rechtsgutachten der Direktion für Völkerrecht vom 10. April 2000, veröffentlicht in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 66.128 E. 1; Rechtsgutachten der Direktion für Völkerrecht vom 12. März 1998, veröffentlicht in: VPB 65.71; FELIX UHLMANN/ALEXANDRA SCHWANK, in: Praxiskommentar, Art. 36 N. 15 mit weiteren Hinweisen), denn im Völkerrecht, d.h. im Verhältnis der Staaten untereinander, gilt das Prinzip der Souveränität. Dieses beinhaltet unter anderem, dass ein Staat keine hoheitlichen Handlungen auf dem Gebiet eines anderen Staates vornehmen darf (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2468/2011 vom 5. Juni 2012 E. 3.3; Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] vom 22. März 2002 i.S. O. Co. Ltd. [ZRK 2001-021], veröffentlicht in: VPB 66.94 E. 2b mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

Die Zustellung von Verfügungen und Entscheiden hat daher – sollen sie der Partei mit (Wohn-)Sitz im Ausland direkt zugestellt werden – grund-

sätzlich auf diplomatischem oder konsularischem Weg zu erfolgen (Gutachten der Direktion für Völkerrecht vom 10. April 2000, veröffentlicht in: VPB 66.128, E. 4; zum Ganzen: beispielsweise BGE 124 V 47 E. 3a; MARANTELLI-SONANINI/HUBER, a.a.O., Art. 11b N. 6; NYFFENEGGER, a.a.O., Art. 11b Rz. 4). Dieses Vorgehen ist in der Regel zeit- und kostenintensiv.

2.1.3 Daher sieht das VwVG vor, dass die Behörde gegenüber einer Partei, die sich im Ausland aufhält und keinen erreichbaren Vertreter hat, ihre Verfügungen durch Veröffentlichung in einem amtlichen Blatt eröffnen kann, wenn die Zustellung an ihren Aufenthaltsort unmöglich ist oder wenn die Partei entgegen Art. 11*b* Abs. 1 VwVG kein Zustellungsdomizil in der Schweiz bezeichnet hat (Art. 36 Bst. b VwVG).

Wenn Art. 36 Bst. b VwVG die Publikation von der Unmöglichkeit einer postalischen Zustellung abhängig macht, so ist nicht nur die tatsächliche, sondern auch die rechtliche Unmöglichkeit gemeint. Es kann von einer Behörde nicht verlangt werden, dass sie sich völkerrechtswidrig verhält. Die Zustellung hat deshalb auch als unmöglich zu gelten, wenn sie völkerrechtlich unzulässig ist (BGE 119 Ib 429 E. 2b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2468/2011 vom 5. Juni 2012 E. 3.4).

In der Lehre wird jedoch die Meinung vertreten, dass, bevor eine Publikation gemäss Art. 36 Bst. b VwVG in Betracht komme, zu prüfen sei, ob erstens die postalische Zustellung an einen Vertreter im Inland möglich sei, ob zweitens eine Zustellung per Post ins Ausland zulässig sei oder die Partei zur Nennung eines Zustellungsdomizils angehalten werden könne und ob drittens eine Zustellung auf diplomatischem Weg realistischerweise innert nützlicher Frist erfolgen könne (UHLMANN/SCHWANK, a.a.O., Art. 36 N. 17). Mit anderen Worten muss nach dieser Auffassung die Partei auf die in Art. 11*b* Abs. 1 VwVG statuierte Pflicht, einen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen, hingewiesen worden sein, bevor eine Publikation in Frage kommt. Dies sei dann aber auch genügend. Eine Eröffnung der Verfügung auf diplomatischem oder konsularischem Weg drängt sich nach dieser Auffassung nur noch dann auf, wenn die Partei nicht auf diese Pflicht hingewiesen werden kann. Anders formuliert: Von der Zustellung auf diplomatischem Weg muss dann kein Gebrauch gemacht werden, wenn die im Ausland wohnende Partei bereits über ihre Pflicht, einen Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz zu bezeichnen, informiert wurde.

2.1.4 Die Eröffnung in einem amtlichen Blatt ist weiter möglich in einer Sache mit zahlreichen Parteien (Art. 36 Bst. c VwVG), in einer Sache, in der sich die Parteien ohne unverhältnismässigen Aufwand nicht vollzählig bestimmen lassen (Art. 36 Bst. d VwVG) und gegenüber einer Partei, die unbekannten Aufenthalts ist und keinen erreichbaren Vertreter hat (Art. 36 Bst. a VwVG). Die in E. 2.1.3 erwähnte Regel, die Partei vorher über ihre Pflicht, einen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen, zu informieren, macht selbstverständlich nur in Bezug auf Art. 36 Bst. b VwVG, d.h. gegenüber einer Partei, die sich im Ausland aufhält, Sinn. Nur dieser Artikel verweist auf Art. 11*b* Abs. 1 VwVG. Bei den übrigen Konstellationen, in denen eine Verfügung durch Publikation in einem amtlichen Blatt eröffnet werden kann, d.h. wenn die Partei unbekannten Aufenthalts ist, in einer Sache mit zahlreichen Parteien sowie wenn die Parteien nicht vollständig bestimmt werden können, ist eine vorherige Information der Parteien unmöglich (Art. 36 Bst. a und d VwVG) bzw. sie würde die Publikation überflüssig machen (Art. 36 Bst. c und d VwVG).

2.1.5 Im StAhiG sind ähnliche Möglichkeiten der Eröffnung vorgesehen. Demnach eröffnet die ESTV jeder beschwerdeberechtigten Person eine Schlussverfügung, in der die Amtshilfeleistung begründet und der Umfang der zu übermittelnden Informationen bestimmt wird (Art. 17 Abs. 1 StAhiG). Einer im Ausland ansässigen beschwerdeberechtigten Person wird die Schlussverfügung über die zur Zustellung bevollmächtigte Person und – sofern keine solche Person bezeichnet worden ist – durch Veröffentlichung im Bundesblatt eröffnet (Art. 17 Abs. 3 StAhiG).

2.1.6 Art. 20*l* Abs. 2 der Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996 (SR 672.933.61, Vo DBA-USA) – der auf das vorliegende Amtshilfeverfahren jedoch nicht mehr anwendbar ist (vgl. Art. 24 StAhiG e contrario) – sah vor, dass die ESTV die vom Amtshilfegesuch betroffenen Personen darauf hinweist, dass sie einen Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz ernennen wird, wenn die betroffenen Personen nicht selbst einen solchen bezeichnen.

2.2

2.2.1 Fehlerhafte Verfügungen sind grundsätzlich anfechtbar und nur ausnahmsweise nichtig. Nichtig ist eine Verfügung nach der so genannten Evidenztheorie nur dann, wenn sie einen besonders schweren Mangel aufweist, der Mangel offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht ernsthaft ge-

fährdet (BGE 132 II 342 E. 2.1, BGE 129 I 361 E. 2.1; BVGE 2008/8 E. 6.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2468/2011 vom 5. Juni 2012 E. 2.2, A-6639/2010 vom 21. Juni 2011 E. 2.1, A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 2.2.1; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2010, Rz. 956; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, § 31 Rz. 13-15; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl., Bern 2011, Ziff. 2.3.3.2 f., S. 364 ff.). Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie schwere Verfahrensfehler in Betracht (BGE 132 II 21 E. 3.1, BGE 129 I 361 E. 2.1, BGE 122 I 97 E. 3a/aa, BGE 116 Ia 215 E. 2c; Urteil des Bundesgerichts 1C_280/2010 vom 16. September 2010 E. 3.1; BVGE 2008/59 E. 4.2, BVGE 2008/8 E. 6.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2468/2011 vom 5. Juni 2012 E. 2.2, A-6639/2010 vom 21. Juni 2011 E. 2.1, A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 2.2.1).

2.2.2 Verfahrensmängel, die in Gehörsverletzungen liegen, sind an sich heilbar und führen in der Regel nur zur Anfechtbarkeit des fehlerhaften Entscheids (BGE 129 I 361 E. 2.1 auch zum Folgenden sowie mit weiteren Hinweisen; in BGE 135 I 279 E 2.6.1 präzisiert das Bundesgericht allerdings, dass die Heilung die Ausnahme bleiben sollte). Handelt es sich jedoch um einen besonders schwer wiegenden Verstoss gegen grundlegende Parteirechte, so haben auch Verletzungen des Anspruchs auf rechtliches Gehör die Nichtigkeit zur Folge. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Betroffene von einer Entscheidung mangels Eröffnung gar nichts weiss bzw. wenn er gar keine Gelegenheit erhalten hat, an einem gegen ihn laufenden Verfahren teilzunehmen (BGE 122 I 97 E. 3a/aa; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 956). Es ist im Einzelfall abzuklären, ob die Partei wirklich einen Nachteil erlitten hat. Bei diesem Entscheid hat sich das Gericht vom Prinzip von Treu und Glauben leiten zu lassen, das die Möglichkeit, sich auf einen Formmangel zu berufen, begrenzt (Urteil des Bundesgerichts 9C_1020/2010 vom 28. Dezember 2011 E. 2.2 mit Hinweisen). Hat die Verfügung trotz ihres Mangels den Zweck erfüllt – das heisst dem Bürger ist kein Nachteil aufgrund des Formfehlers entstanden – bleiben die Formfehler hingegen folgenlos, da sich der Sinn des Formzwanges im Schutz des Bürgers erschöpft (BVGE 2009/43 E. 1.1.7; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 29 Rz. 20 ff.).

2.2.3 Aus mangelhafter Eröffnung darf den Parteien kein Nachteil erwachsen (Art. 38 VwVG). Eine Verfügung, die gegenüber den Parteien

nicht eröffnet wurde, entfaltet keinerlei Rechtswirkung und vermag insbesondere auch nicht den Beginn der Rechtsmittelfrist auszulösen (TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 29 Rz. 20 ff., UHLMANN/SCHWANK, a.a.O., Art. 38 N. 9). Eine mit einem formellen Mangel behaftete Verfügung bleibt aber eine Verfügung (TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 28 Rz. 18).

Erhält eine Partei von einer Verfügung, die mangelhaft oder gar nicht eröffnet wurde, nachträglich Kenntnis, beginnt die Rechtsmittelfrist erst zu laufen, wenn die Beschwerdeführenden nach Treu und Glauben im Besitz aller für die erfolgreiche Wahrung ihrer Rechte notwendigen Elemente sind. Um diese Elemente haben sie sich aber gemäss dem genannten Grundsatz von Treu und Glauben umgehend und aktiv zu bemühen; sie haben im Rahmen des Zumutbaren die sich aufdrängenden Schritte zu unternehmen (vgl. zum Ganzen BGE 134 V 306 E. 4.2, BGE 112 Ib 417 E. 2d, BGE 107 Ia 72 E. 4a, BGE 102 Ib 91 E. 3; Urteil des Bundesgerichts 1C_150/2012 vom 6. März 2013 E. 2.3; BVGE 2008/37 E. 8; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5926/2012 vom 9. April 2013 E. 2.3.1, B-6713/2007 vom 18. Juli 2008 E. 2.2.1; UHLMANN/SCHWANK, a.a.O., Art. 38 N 8, LORENZ KNEUBÜHLER, in: VwVG-Kommentar, Art. 38 Rz. 10 f., JÜRG STADELWIESER, Die Eröffnung von Verfügungen, unter besonderer Berücksichtigung des eidgenössischen und des st. gallischen Rechts, St. Gallen 1994, S. 158 f., je mit Hinweisen).

2.3 Das Bundesverwaltungsgericht hat festgehalten, dass bei der Veröffentlichung einer Mitteilung im Bundesblatt – sofern diese rechtmässig erfolgt (dazu E. 2.1.1 und 2.1.3 f.) – die Fiktion greift, die von der Mitteilung betroffenen Personen hätten Kenntnis von dieser Mitteilung gehabt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 2.2.2, ausführlich: A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 2.2 f.).

2.4 Das Verwaltungsrecht kennt das Institut der Ersatzvornahme. Nimmt eine dazu verpflichtete Person eine vertretbare Handlung nicht vor, kann die Verwaltungsbehörde diese durch eine amtliche Stelle oder durch einen Dritten auf Kosten des Pflichtigen verrichten lassen (Art. 41 Abs. 1 Bst. a VwVG). Dadurch wird die primäre Leistungspflicht in die Pflicht zur Duldung der Ersatzvornahme einerseits und die Pflicht zur Bezahlung der Kosten der Ersatzvornahme andererseits umgewandelt (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1154 f.; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 32 Rz. 21). Die Ersatzvornahme erfordert keine besondere gesetzliche Grundlage, denn sie tritt an die Stelle der nicht erfüllten Pflicht, die ja ih-

rerseits auf einer gesetzlichen Grundlage beruht. Sie begründet keine neuen Pflichten, sondern setzt bestehende durch. Eine entsprechende Androhung ist jedoch grundsätzlich erforderlich, es sei denn, es liege Gefahr im Verzug (Art. 41 Abs. 2 und 3 VwVG; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2593/2012 vom 16. August 2012 E. 1.1.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1159 f.; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 32 Rz. 23 f.).

2.5 Die Möglichkeit der Wiederherstellung sowohl der gesetzlichen als auch der behördlichen Fristen ist ein allgemeiner Rechtsgrundsatz (BERNARD MAITRE/VANESSA THALMANN/FABIA BOCHSLER, in: Praxiskommentar, Art. 24 N. 1 mit Hinweisen). Art. 24 Abs. 1 VwVG entspringt dem allgemeinen Grundsatz des Rechts auf ein faires Verfahren (Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; vgl. STEFAN VOGEL, in: VwVG-Kommentar, Art. 24 N. 2).

Eine Wiederherstellung erfolgt nur dann, wenn die gesuchstellende Person (oder ihr Vertreter) unverschuldet davon abgehalten worden ist, innert Frist zu handeln. Hierfür muss sie innert dreissig Tagen seit Wegfall des Hindernisses ein begründetes Begehren um Wiederherstellung einreichen und zugleich die versäumte Rechtshandlung nachholen (Art. 24 Abs. 1 VwVG). Ein Versäumnis gilt als unverschuldet, wenn der betroffenen Person keine Nachlässigkeit vorgeworfen werden kann und objektive Gründe, das heisst solche, auf die sie keinen Einfluss nehmen kann, vorliegen. Nicht als unverschuldete Hindernisse gelten namentlich Unkenntnis der gesetzlichen Vorschriften, Arbeitsüberlastung, Ferienabwesenheit oder organisatorische Unzulänglichkeiten (vgl. statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3671/2013 vom 22. August 2013 E. 4.6, A-1946/2013 vom 2. August 2013 E. 2.7; vgl. auch MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.136 ff., insb. Rz. 2.139 f.).

2.6 Das verfassungsmässige Gebot der Verhältnismässigkeit (Art. 5 Abs. 2 BV) verlangt, dass staatliche Hoheitsakte für das Erreichen eines im übergeordneten öffentlichen Interesse liegenden Zieles geeignet, notwendig und dem Betroffenen zumutbar sein müssen. Eine Zwangsmassnahme ist namentlich dann unverhältnismässig, wenn eine ebenso geeignete mildere Anordnung für den angestrebten Erfolg ausreicht. Der Eingriff darf in sachlicher, räumlicher, zeitlicher und personeller Hinsicht nicht einschneidender sein als notwendig. Obwohl sich das Prinzip der Verhältnismässigkeit aus der Verfassung ergibt, kann es jeweils nur zu-

sammen mit einem besonderen Grundrecht geltend gemacht werden (BGE 126 I 112 E. 5b mit Hinweisen).

3.

3.1 Für die Prüfung der Frage, ob die Beschwerdeführenden die Beschwerde rechtzeitig eingereicht haben (vgl. E. 1.5), wird wie folgt vorgegangen: Nachfolgend werden zuerst die Standpunkte der Beschwerdeführenden (E. 3.2) und der ESTV (E. 3.3) dargestellt. Sodann wird auf die Frage eingegangen, ob die angefochtene Verfügung nichtig sei (E. 3.4) Dann wird geprüft, ob die Publikation betreffend das Amtshilfeverfahren durch die ESTV (Sachverhalt Bst. C) rechtmässig war und wenn ja, welche Folgen sich daraus für die Beschwerdeführenden ergeben, insbesondere, ob diese erkennen konnten, dass das Amtshilfegesuch auch sie betraf (E. 3.5 f.). Weiter wird der Frage nachgegangen, ob die ESTV die Schlussverfügung zu Recht an Zähringen Rechtsanwälte zugestellt hat (E. 3.7) und, wenn ja, ob die Beschwerde rechtzeitig erfolgt ist (E. 3.8.). In E. 4 und 5 wendet sich das Bundesverwaltungsgericht den weiteren Einwendungen der Beschwerdeführenden zu, insbesondere der Auffassung, dass Gründe für eine Wiederherstellung der allenfalls nicht eingehaltenen Beschwerdefrist vorlägen (E. 4).

3.2 Die Beschwerdeführenden machen geltend, die Beschwerdefrist sei eingehalten worden, weil 1.) sie aufgrund der Nichtigkeit der Schlussverfügung vom 23. August 2013 gar nie zu laufen begonnen habe, 2.) sie gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht zu laufen anfange, bevor die Beschwerdeführenden im Besitz aller für die erfolgreiche Wahrung ihrer Rechte wesentlichen Elemente seien und 3.) selbst wenn die Frist vor Eröffnung (recte: Zustellung an den Wohnsitz des Beschwerdeführers 1) zu laufen begonnen hätte, für die Beschwerdeführenden nicht erkennbar gewesen sei, dass die Beschwerdefrist vor Zugang der Schlussverfügung durch (den Kurierdienst) zu laufen begonnen haben sollte. Die Nichtigkeit der Schlussverfügung begründen die Beschwerdeführenden insbesondere damit, sie hätten unverschuldet keine Möglichkeit gehabt, am vorinstanzlichen Verfahren teilzunehmen, was ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt habe.

Die Frage, ob der Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt sei, und damit verbunden jene, ob die Verfügung nichtig sei, stellen sich im vorliegenden Verfahren dann nicht mehr, wenn die Publikation der Mitteilung der ESTV im Bundesblatt vom 2. Juli 2013 (Sachverhalt Bst. C) gegenüber den Beschwerdeführenden rechtmässig erfolgte und so die Fiktion greift, diese

hätten vom vorinstanzlichen Verfahren Kenntnis gehabt (vgl. E. 2.3). In diesem Fall erübrigt sich eine separate Prüfung der Gehörsverletzung.

3.3 Die ESTV hält den Vorbringen der Beschwerdeführenden zusammengefasst entgegen, eine Behörde könne Verfügungen in einer Sache mit zahlreichen Parteien durch Veröffentlichung in einem amtlichen Blatt eröffnen. Die amtliche Publikation schaffe die unwiderlegbare Vermutung (Fiktion), dass die Verfügung allen möglichen Adressaten eröffnet worden sei und zeitige die damit verbundenen Rechtsfolgen. Die Publikation des Eingangs des Amtshilfegesuchs im Bundesblatt habe alle Angaben enthalten, damit Personen bestimmen konnten, ob sie möglicherweise betroffen waren. Die Beschwerdeführenden seien auch objektiv in der Lage gewesen, zu erkennen, dass die Anzeige sie betreffe und hätten am vorinstanzlichen Verfahren teilnehmen können. Die Beschwerdeführenden seien über die Mitteilung auch in Kenntnis gesetzt worden, dass die ESTV die Schlussverfügungen einem von ihr bezeichneten Zustellungsbevollmächtigten zustelle, wenn die betroffenen Personen innert der Frist von 20 Tagen keinen solchen bezeichnet hätten. Da kein Zustellungsbevollmächtiger von den Beschwerdeführenden bezeichnet worden sei, sei die Schlussverfügung vom 23. August 2013 korrekt an die von der ESTV bezeichneten Bevollmächtigten eröffnet worden, womit die Beschwerdefrist zu laufen begonnen habe.

3.4 Unbestritten ist, dass die Schlussverfügung der ESTV vom 23. August 2013 dem Beschwerdeführer 1 tatsächlich, wenn auch erst am 2. September 2013, zugegangen ist. Demnach erhielten die Beschwerdeführenden Kenntnis von dieser Schlussverfügung. Dies führt dazu, dass diese Verfügung nach dem zuvor Ausgeführten jedenfalls deswegen nicht nichtig ist, sondern höchstens anfechtbar wäre (E. 2.2.3). Hingegen könnte dies Auswirkungen auf den Beginn der Rechtsmittelfrist haben (E. 2.2.3).

3.5

3.5.1 In der Mitteilung der ESTV, die am 2. Juli 2013 im Bundesblatt publiziert wurde, werden, unter anderem, die betroffenen Personen aufgefordert, einen Zustellungsbevollmächtigten zu benennen. Gleichzeitig wird angedroht, dass die ESTV selbst Zustellungsbevollmächtigte ernennen werde, wenn die betroffenen Personen nicht tätig werden. Zugleich werden diese Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet (Sachverhalt Bst. C). Bei dieser Mitteilung handelt es sich um eine publizierte Verfügung (vgl. Art. 5 Abs. 1 VwVG). Wie alle anderen Verfügungen im Verfahren der

Amtshilfe im internationalen Steuerrecht, ist auch diese Verfügung erst mit der Schlussverfügung zusammen anfechtbar (oben E. 1.3).

3.5.2 Die Publikation des Eingangs des Amtshilfegesuchs und der Eröffnung des Verfahrens stützt sich auf Art. 14 Abs. 5 StAhiG sowie Art. 30a Abs. 1 und Art. 36 Bst. c VwVG i.V.m. Art. 5 Abs. 1 StAhiG (E. 2.1.1 und 2.1.3 ff.). Sie findet ihre Grundlage in formellen Gesetzen und ist somit rechtmässig. Wie oben festgehalten, greift bei einer rechtmässig erfolgten Publikation im Bundesblatt die Fiktion, die von der Mitteilung betroffenen Personen hätten von dieser Kenntnis gehabt (E. 2.3). In internationalen Amtshilfefällen wie dem vorliegenden ist eine Mitteilung über den Eingang des Amtshilfegesuchs und die darin enthaltenen Identifikationskriterien schon deshalb notwendig, weil die Informationsinhaberin, die zur Mitteilung an die betroffenen Personen aufgefordert wurde (Sachverhalt Bst. B), diese Personen möglicherweise nicht erreichen konnte. Durch die Publikation im Bundesblatt werden nun auch Personen, die anders nicht erreicht wurden, über das Amtshilfegesuch und ihre Betroffenheit durch dasselbe (fingiert) in Kenntnis gesetzt und betreffend alle in der Publikation enthaltenen Umstände so gestellt, als hätten sie davon gewusst (E. 2.3).

3.6 Im Folgenden wird darauf eingegangen, ob die Beschwerdeführenden wissen bzw. erkennen konnten, dass sie möglicherweise zu den vom Amtshilfegesuch betroffenen Personen zählen (vgl. aber E. 3.6.6).

3.6.1 Die ESTV bringt vor, der Beschwerdeführer 1 sei am 28. August/ 4. September 2009 von der Julius Bär darüber informiert worden, dass er entweder ein Formular W-9 oder einen anderen Nachweis betreffend US Tax Compliance beibringen oder das Konto schliessen müsse (Bankunterlagen Paginiernummer 122 und 1255). Daher hätten die Beschwerdeführenden gewusst, dass zumindest die Julius Bär sie als vom Amtshilfegesuch betroffene Personen erachten würde.

3.6.2 Die Beschwerdeführenden halten dem sinngemäss entgegen, die Diskussion des Beschwerdeführers 1 mit der Bank [am 28. August 2009] sei vier Jahre zuvor geführt worden. Daraus hätten die Beschwerdeführenden nicht schliessen können und müssen, dass sie in das derzeit laufende Amtshilfeverfahren involviert werden würden. Zudem habe der Beschwerdeführer 1 tatsächlich kein Formular W-9 einreichen müssen.

3.6.3 Den Bankakten ist zu entnehmen, dass sich das Schreiben vom 4. September 2009 formell an die Beschwerdeführerin 2 richtet (Paginiernummer 1255). Gemäss denselben Bankakten wurde der Beschwerdeführer 1 jedoch am 28. August 2009 über dieses Schreiben vorinformiert (Paginiernummer 122). In diesem Schreiben heisst es unter anderem wörtlich:

> «Dear Client
>
> As part of its constant monitoring of the market environment, Bank Julius Baer & Co. Ltd. is bound to review its offering in order to meet its service excellence goals in compliance with all applicable laws, rules and regulations. In the course of such monitoring procedure it has come to our attention that we are not in possession of a W-9 form for your relationship with our bank. We therefore kindly request you to provide us with the respective form or other proof of U.S. tax compliance by the end of September 2009.
>
> In case of doubt regarding your U.S. tax return filing or other disclosure obligations with respect to your assets deposited with our bank, you may want to consult with your U.S. tax advisor to determine whether you have any additional obligations. In this respect we would like to draw your attention to the Voluntary Disclosure Program of the Internal Revenue Service (IRS). It is our understanding that this program is open until 23 September 2009.
>
> […]
>
> Please be informed that we have decided to discontinue any account relationship for which we have not received proper documentation of U.S. tax compliance by the end of September 2009. In this case, we kindly ask you to submit to us your written account closure and transfer instructions by 15 October 2009.»

3.6.4 Den Argumenten der Beschwerdeführenden ist entgegenzuhalten, dass die Zeitspanne, die seit Erhalt bzw. Diskussion des Schreibens vergangen ist, vorliegend nicht entscheidend ist. Es darf nämlich davon ausgegangen werden, dass die Drohung der Bank, das Konto zu schliessen, ein Vorgang ist, der sich einem durchschnittlichen Bankkunden einprägt. Unter diesem Aspekt erweist sich der Zeitraum von vier Jahren seit diesem Ereignis nicht zu lang, so dass sich der Bankkunde noch daran erinnern kann. Die Bank hält im oben zitierten Schreiben klar und deutlich fest, dass sie einen Nachweis benötige, dass sich die Beschwerdeführenden US-steuerrechtskonform verhalten. Zudem weist sie auf das Voluntary Disclosure Program des IRS hin (ein Programm zur freiwilligen Offenlegung bisher nicht deklarierter Konten, bei dem mit einer Reduktion des Strafmasses gerechnet werden durfte). Beides führt selbst bei einem

unbefangenen Leser zum Schluss, die Bank vermute Unregelmässigkeiten in den US-Steuererklärungen. Wie die ESTV zu Recht ausführt, musste den Beschwerdeführenden aufgrund des Schreibens bewusst sein, dass die Bank davon ausging, sie würden sich nicht US-steuerrechtskonform verhalten, und dass die Bank sie deshalb – zum Zeitpunkt als sie über das Amtshilfegesuch informiert wurde – als von diesem Amtshilfegesuch betroffene Personen einschätzen würde. Schon aufgrund dessen hätten die Beschwerdeführenden erkennen müssen, dass sie (zumindest mutmasslich) ins laufende Amtshilfeverfahren einbezogen werden würden.

Die Beschwerdeführenden stellen sich auf den Standpunkt, der Beschwerdeführer 1 habe gar kein Formular W-9 einreichen müssen; sie wollen damit implizieren, dass es sich damit beim fraglichen Konto um ein solches handle, das nicht unter das Amtshilfegesuch vom 17. April 2013 falle und die Aushändigung der Bankunterlagen durch die Julius Bär an die ESTV aufgrund eines Irrtums erfolgt sei. Der Bank ist jedoch kein Irrtum unterlaufen, vielmehr hat der Beschwerdeführer 1 nach Erhalt des in E. 3.6.3 erwähnten Schreibens tatsächlich das fragliche Konto geschlossen und ist damit der Aufforderung in dessen letztem Satz nachgekommen. Die Bank hatte somit keine Veranlassung, an ihrer Einschätzung zu zweifeln, dass es sich beim fraglichen Konto um ein Konto handeln kann, welches unter das Amtshilfegesuch fällt.

Nur am Rand ist festzuhalten, dass nicht relevant ist, dass der genaue Wortlaut der Diskussion vor vier Jahren den Beschwerdeführenden gemäss deren Darstellung nicht bekannt ist. Der Inhalt der Diskussion per Telefon wird in den Akten kurz umrissen. Sinngemäss ist dort festgehalten, dass sich der Beschwerdeführer 1 darüber erstaunt gezeigt habe, dass er sein US-steuerkonformes Verhalten nachweisen müsse, denn die Julius Bär habe doch keine Präsenz in den USA, und dass die Möglichkeit angesprochen wurde, dass der Beschwerdeführer 1 seinen US-Pass zurückgebe. Das zuvor genannte Schreiben sowie die Aktennotiz befinden sich in den Bankunterlagen, die den Beschwerdeführenden gemäss dem ihrer Stellungnahme vom 17. Oktober 2013 beigelegten E-Mail am 10. September 2013 zugestellt wurden. Diese Akten sind ihnen demnach bekannt.

3.6.5 Die Beschwerdeführenden konnten und mussten also erkennen, dass sie (zumindest möglicherweise) als vom Amtshilfegesuch betroffene Personen betrachtet und in dieses Verfahren einbezogen werden würden.

Aufgrund der Publikation im Bundesblatt greift demnach die gesetzliche Fiktion, dass die Beschwerdeführenden Kenntnis vom sie betreffenden Amtshilfegesuch und vom Amtshilfeverfahren hatten. Dass sie sich nicht am vorinstanzlichen Verfahren beteiligten, gilt als Verzicht, vom Anspruch auf rechtliches Gehör Gebrauch zu machen, und stellt keine Verletzung desselben dar (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 2.3).

3.6.6 Demnach kann im vorliegenden Verfahren offengelassen werden, ob es für eine Person, die ins Amtshilfeverfahren einbezogen wird, überhaupt aufgrund der Publikation erkennbar sein muss, dass sie als betroffen angesehen werden könnte, denn vorliegend wäre dies, würde es erforderlich sein, zu bejahen. Ebenso kann offenbleiben, welches gegebenenfalls die Voraussetzungen dazu wären.

Nicht mehr entscheidend – aber dennoch zu erwähnen und ergänzend zu berücksichtigen – ist somit, dass der Beschwerdeführer 1 unbestrittenermassen Staatsbürger der USA und damit US-Person ist, dass das Konto bei der Julius Bär gehalten wurde, sich darauf während der fraglichen Zeitspanne mindestens einmal ein Saldo von mehr als USD 50'000.-- befand und auf dem Formular A der Beschwerdeführer 1 als wirtschaftlich berechtigte Person am von der Beschwerdeführerin 2 gehaltenen Konto genannt ist, d.h. dass er somit mehrere der im Amtshilfegesuch aufgeführten Auswahlkriterien erfüllt.

Ob Gruppenanfragen gestützt auf das DBA-USA 96 zulässig sind – was sie entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden sind (BGE 139 II 404 E. 7.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.2 ff. mit Hinweisen) –, beschlägt nicht die Frage der Zulässigkeit der Eröffnung einer Verfügung via amtliche Publikation, weshalb auf dieses Argument der Beschwerdeführenden – zumindest in diesem Zusammenhang – nicht einzugehen ist.

3.7 Nunmehr ist zu prüfen, ob die Schlussverfügung vom 23. August 2013 von der ESTV zu Recht an den von ihr ernannten Bevollmächtigten zugestellt wurde. Dazu gilt es zu klären, ob die ESTV berechtigt war, Zähringen Rechtsanwälte als Zustellungsbevollmächtigte zu bezeichnen.

3.7.1 In der Publikation im Bundesblatt vom 2. Juli 2013 hat die ESTV angedroht, dass sie ihre Schlussverfügung einem von ihr bezeichneten Zustellungsbevollmächtigten zustellt, wenn die betroffene Person innert

20 Tagen keinen solchen bezeichnet. Die Einsetzung von Zähringen Rechtsanwälte – und die Zustellung der Schlussverfügung an diese – galt somit nur für den Fall, dass die Betroffenen der ebenfalls publizierten Aufforderung, einen Zustellungsbevollmächtigten zu ernennen, nicht nachkamen und untätig blieben. Mit der Bezeichnung der Zähringen Rechtsanwälte wurde die ESTV somit anstelle der eigentlich dazu aufgeforderten und damit pflichtigen Person tätig. Bei der Bezeichnung der Zustellungsbevollmächtigen durch die ESTV handelt es sich demnach verwaltungsrechtlich um eine Ersatzvornahme (E. 2.4).

3.7.2 Primäre Voraussetzung dafür, dass eine Ersatzvornahme getätigt werden darf, ist deren Androhung (E. 2.4). Selbstredend ist auch notwendig, dass die pflichtige Person nicht selbst innert angesetzter Frist tätig wurde. Vorliegend drohte die ESTV ausdrücklich an, anstelle der pflichtigen Person einen – in der Verfügung bereits genannten – Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen, wenn diese nicht fristgerecht selbst einen solchen bezeichnen würde. Zudem ist unbestritten, dass die Beschwerdeführenden selbst nicht tätig wurden. Diese Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Ersatzvornahme sind demnach erfüllt. Daran erinnert sei, dass irrelevant ist, dass die Ernennung eines Zustellungsbevollmächtigten im Amtshilfegesetz – entgegen Art. 20*/* Abs. 2 Vo DBA-USA – nicht vorgesehen ist, bedarf doch die Ersatzvornahme keiner gesetzlichen Grundlage (E. 2.4).

3.7.3 Weiter muss der Vollzug der Ersatzvornahme den im gesamten Verwaltungsrecht geltenden Grundsatz der Verhältnismässigkeit wahren (E. 2.6).

Die ESTV wäre grundsätzlich berechtigt gewesen, die Schlussverfügung selber im Bundesblatt zu publizieren, weil die Beschwerdeführenden keinen Vertreter ernannt haben. Eine solche Publikation könnte im vorliegenden Fall sogar unter Verzicht auf eine Zustellung auf diplomatischem oder konsularischem Weg zulässig gewesen sein: Die Beschwerdeführenden gelten als über die Pflicht, einen Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz zu ernennen, informiert, da aufgrund der Publikation fingiert wird, dass die betroffene Person von der Aufforderung, einen Zustellungsbevollmächtigten zu ernennen, Kenntnis hat. Dies hätte zum Verzicht auf die diplomatische oder konsularische Zustellung berechtigt (zum Ganzen: E. 2.1.3). Eine solche Eröffnung der Schlussverfügung hätte allerdings dazu geführt, dass auch der IRS die Publikation hätte zur Kenntnis nehmen können und damit (vorzeitig) in den Besitz der Namen jener

Personen gelangt wäre, die als vom Amtshilfegesuch betroffen betrachtet wurden. Die Eröffnung durch Publikation erweist sich somit zumindest aus Sicht allfälliger Beschwerdeführender als ungeeignet und unter dem Blickwinkel des Verhältnismässigkeitsprinzips als problematisch, während die Eröffnung der Verfügung an die von der ESTV bezeichneten Rechtsanwälte vermeidet, dass die Namen (vorzeitig) bekannt werden.

Damit erscheint das Vorgehen, welches im hier nicht mehr anwendbaren Art. 20/ Vo DBA-USA (E. 2.1.6) ausdrücklich vorgesehen war und nunmehr im vorliegend eingeschlagenen Prozedere von der ESTV in Form der Ersatzvornahme (mittels Zustellung an die von ihr bezeichneten Bevollmächtigten) vollzogen wird, in Fällen von Gruppenersuchen gegenüber der Publikation der Schlussverfügung im Bundesblatt (welche derzeit die im Gesetz eigentlich vorgesehene Massnahme ist) als mildere Massnahme und damit im Rahmen des Verhältnismässigkeitsprinzips als geeigneter, weil der IRS (oder überhaupt eine ersuchende Behörde) so nicht vor Ablauf der Beschwerdefrist in den Besitz der Namen gelangt.

Zudem ist eine derartige Eröffnung geeignet, ihr Ziel – dass die Betroffenen von der Schlussverfügung erfahren – zu erreichen, denn die Zustellungsbevollmächtigten können die Schlussverfügung auf postalischem Weg an die Verfügungsadressaten zusenden, ohne die Souveränität des ausländischen Staates zu verletzen. So erhalten die betroffenen Personen nicht nur fingiert, sondern auch tatsächlich Kenntnis von der Schlussverfügung.

Notwendig ist diese Eröffnung in dem Sinn, als Schlussverfügungen der ESTV den beschwerdeberechtigten Personen – in einer rechtlich zulässigen Form – eröffnet werden müssen.

3.7.4 Nach dem Gesagten erweist sich die von der ESTV vorgenommene Bezeichnung eines Zustellungsbevollmächtigten auch als verhältnismässig. Sie ist demnach zulässig und die Zustellung der Schlussverfügung an Zähringen Rechtsanwälte ist rechtmässig.

3.8 Damit bleibt noch darauf einzugehen, ob die Beschwerde der Beschwerdeführenden rechtzeitig erfolgte, d.h., welches der für die Eröffnung der Schlussverfügung massgebende Zeitpunkt war.

3.8.1 Wie dargelegt, war die Ernennung der Zustellungsbevollmächtigten durch die ESTV und damit die Zustellung der Schlussverfügung vom 23. August 2013 an diese Zustellungsbevollmächtigten rechtmässig. Weil

die Behörde nach Art. 11 Abs. 3 VwVG ihre Mitteilungen an die Vertreter macht (E. 2.1.1), wurde die Schlussverfügung den Beschwerdeführenden somit durch Zustellung an die von der ESTV bezeichneten Zustellungsbevollmächtigten eröffnet, womit die Rechtsmittelfrist von 30 Tagen am Tag nach dieser Eröffnung zu laufen begann (E. 1.5). Konkret erfolgte die Eröffnung der Schlussverfügung vom 23. August 2013 gemäss der bei den Akten befindlichen Bestätigung der Zustellungsbevollmächtigten ebenfalls am 23. August 2013. Demnach begann die Beschwerdefrist am 24. August 2013 zu laufen und lief am 23. September 2013 ab (der 22. September 2013 war ein Sonntag). Die am 1. Oktober 2013 eingereichte Beschwerde erweist sich damit als verspätet.

3.8.2 Anzumerken bleibt, dass die Vollmachten der Beschwerdeführenden für die Rechtsvertreterin und den Rechtsvertreter, die diese vor der Vorinstanz einreichten, vom 4. September 2013 datieren. Bei der Vertreterin und beim Vertreter handelt es sich um eine in der internationalen Amtshilfe betreffend Steuersachen erfahrene Anwältin und einen ebenso erfahrenen Anwalt. Wie in solchen Fällen vorgegangen wird, musste ihnen bekannt sein, weshalb die ihnen obliegende Sorgfaltspflicht verlangt hätte, bei den Zustellungsbevollmächtigten oder der ESTV das Datum der Eröffnung zu erfragen, sofern es ihnen selbst nicht bekannt war. Gleiches ergibt sich im Übrigen bereits aus dem Prinzip von Treu und Glauben (vgl. E. 2.2.2 f.). Immerhin hatten die Vertreterin und der Vertreter nach ihrer Mandatierung tatsächlich (und nicht nur fingiert) noch 19 Tage Zeit, die Beschwerde zu verfassen. Zugriff auf die Kontounterlagen hatten sie – wie aus dem der Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 17. Oktober 2013 beigelegten E-Mail-Verkehr hervorgeht – am 10. September 2013 und damit immer noch 13 Tage vor Ablauf der Beschwerdefrist. Damit hätten sie auch tatsächlich und nicht nur aufgrund der zuvor genannten gesetzlichen Fiktion die Möglichkeit gehabt, die Beschwerde rechtzeitig zu erheben.

4.

Die Beschwerdeführenden stellen eventualiter – für den Fall, dass das Bundesverwaltungsgericht der Meinung sei, die Beschwerdefrist sei nicht gewahrt – den Antrag, die Frist zur Einreichung einer Beschwerde sei wiederherzustellen. Eine solche Wiederherstellung ist nur unter strengen Voraussetzungen möglich (dazu E. 2.5).

Die Beschwerdeführenden machen dazu einzig geltend, ein Versand der Rechtsvertreter vom 11. September 2013 an den Beschwerdeführer 1 sei erst am 25. September 2013 bei diesem eingetroffen.

Fehler der Post sind zwar einem Beschwerdeführer grundsätzlich nicht anzulasten (wie die Beschwerdeführenden mit Hinweis auf VOGEL, a.a.O., Art. 24 N. 17 geltend machen), doch gilt dies insbesondere, wenn die Post bei Eingaben an das Gericht oder im Zahlungsverkehr mit dem Gericht Fehler macht und es dadurch zu einem Fristversäumnis kommt. Probleme in der Kommunikation bzw. bei der Zustellung von Dokumenten zwischen den Rechtsvertretern und den Beschwerdeführenden können nicht als Grund für die verpasste Rechtsmittelfrist geltend gemacht werden. Sie rechtfertigen auch in keiner Weise eine Wiederherstellung der Frist. Eine Zustellung gilt dann als erfolgt, wenn der Vertreter die Dokumente erhält (E. 2.1.1). Wie lange dieser braucht, um sie seinem Mandanten weiterzuleiten, ist grundsätzlich nicht relevant. Ob solche Probleme dazu führen könnten, dass das Gericht eine Nachfrist zur Beschwerdeergänzung gewähren würde, kann hier offengelassen werden. Die Beschwerde selbst muss nämlich auch dann innerhalb der Frist eingereicht werden, wenn Unterlagen vom Vertreter an dessen Mandanten (oder auch umgekehrt vom Mandanten an dessen Vertreter) noch nicht zugestellt werden konnten.

Dass die Frist verpasst wurde, ist vorliegend der Nachlässigkeit der Beschwerdeführenden bzw. deren Rechtsvertretern (deren Verhalten sich die Beschwerdeführenden anrechnen lassen müssen, E. 2.1.1) zuzurechnen. Die Zustellungsprobleme konnten höchstens dazu führen, dass die Beschwerde noch nicht in sämtlichen Punkten genügend begründet werden konnte. Für die Einreichung der Beschwerde selber stellten sie jedoch kein Hindernis dar. Nur nebenbei sei erwähnt, dass damit auch nicht geprüft werden muss, ob das soeben Ausgeführte, das für Zustellungen durch die schweizerische Post gilt, auch für andere Anbieter auf dem Postmarkt gilt. Von einem unverschuldeten Nichthandeln innert Frist, das zu einer Wiederherstellung der Frist führen würde, kann jedenfalls keine Rede sein.

Auch andere Gründe für die Wiederherstellung der im vorliegenden Verfahren verpassten Beschwerdefrist sind nicht ersichtlich.

5.
Damit bleibt auf die übrigen Argumente der Beschwerdeführenden betreffend Fristwahrung einzugehen, soweit sie nicht durch das Vorstehende bereits explizit oder implizit widerlegt wurden.

5.1 Soweit die Beschwerdeführenden geltend machen, die Beschwerdefrist beginne erst zu laufen, wenn die Beschwerdeführenden im Besitz aller für die erfolgreiche Wahrung ihrer Rechte wesentlichen Elemente seien (vgl. auch E. 2.2.3), ist darauf hinzuweisen, dass sie mit Eröffnung der Schlussverfügung rechtlich gesehen Kenntnis von dieser Schlussverfügung hatten. Sie verfügten damit über alle wesentlichen Elemente, um ihre Rechte zu wahren. Dass sie noch nicht über einen USB-Stick verfügten, d.h. noch nicht alle Akten einsehen konnten, ist Folge davon, dass sie qua rechtlicher Fiktion auf ihren Anspruch auf rechtliches Gehör im Verfahren vor der ESTV verzichtet hatten (E. 3.6.5). Das müssen sie sich entgegenhalten lassen.

5.2 Spätestens als ihnen die Schlussverfügung vom 23. August 2013 am 2. September 2013 auch tatsächlich zugegangen war, hätten die Beschwerdeführenden – selbst wenn dies zuvor nicht der Fall gewesen sein sollte – auch tatsächlich und nicht nur aufgrund der gesetzlichen Fiktion realisieren müssen, dass die Publikation im Bundesblatt vom 2. Juli 2013 auch sie betraf. Damit war für sie dannzumal nicht nur fingiert, sondern sogar tatsächlich erkennbar, dass ihnen die genannte Schlussverfügung über die von der ESTV bevollmächtigten Personen und somit vor dem Zugang der Schlussverfügung per (Kurierdienst) an der Wohnadresse des Beschwerdeführers 1 eröffnet worden war. Damit hätten sich die Beschwerdeführenden auch über das Datum der Eröffnung informieren müssen und wären auch tatsächlich in der Lage gewesen, rechtzeitig Beschwerde zu erheben. Dass sie dies unterliessen, müssen sie sich entgegenhalten lassen. Jedenfalls führt das nicht dazu, dass die Beschwerdefrist später zu laufen begann.

6.
Zusammenfassend ist nach dem Gesagten festzuhalten, dass die Eröffnung der Schlussverfügung vom 23. August 2013 an die von der ESTV bezeichneten Zustellungsbevollmächtigten fristauslösend war. Die Beschwerdefrist lief demnach am 23. September 2013 unbenutzt ab. Gründe für die Wiederherstellung der Frist sind keine ersichtlich. Die Beschwerde vom 1. Oktober 2013 erfolgte verspätet. Auf die Beschwerde ist somit nicht einzutreten.

7.
Bei diesem Verfahrensausgang ist auf die weiteren Vorbringen und Anträge der Beschwerdeführenden nicht einzugehen. Weil es – wie eben dargelegt – an einer Eintretensvoraussetzung fehlt, ist auch nicht zu prüfen, ob das Amtshilfegesuch vom 17. April 2013 den rechtlichen Anforderungen an ein solches genügt und ob die ESTV diesem hätte Folge leisten dürfen. Weil sie die Beschwerdefrist verpassten, sind die Beschwerdeführenden so gestellt, wie wenn sie keine Beschwerde eingereicht hätten. Die ESTV ist berechtigt, die Bankdaten nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils den amerikanischen Steuerbehörden auszuhändigen.

8.
Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 5'000.-- festzusetzen und den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Sie sind in diesem Umfang mit dem von den Beschwerdeführenden geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Der Überschuss ist den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

9.
Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 83 Bst. h, Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

2.
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 5'000.-- festgesetzt und den Beschwerdeführenden auferlegt. Sie werden in diesem Umfang mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 15'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 10'000.-- wird den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

Diese werden gebeten, eine Auszahlungsstelle bekannt zu geben.

3.
Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde; vorab per Fax)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Gerichtsurkunde; vorab per Fax; Beilage: Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 18. Dezember 2013)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Salome Zimmermann	Susanne Raas

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: